

职工福利费税前扣除的 相关风险点提示

陈卫珊 刘志耕

企业职工福利费不仅是企业所得税汇算清缴的重点，也是日常涉税处理的难点，为此，笔者梳理了职工福利费税前扣除可能涉及的几个风险点，供同行参考。

一、职工福利费不是企业的“自留地”而是“责任田”

根据国家税务总局《关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》(国税函[2009]3号)规定，如果企业列支的职工福利费未遵循合理性原则、未单独设置账册并准确核算，即使企业列支的职工福利费没有超过工资薪金支出总额的14%，税务机关也会责令企业在规定的期限内改正，逾期未改正的，税务机关可对企业发生的职工福利费进行合理的核定，剔除其中不合理、不合规的部分予以纳税调整。由此可见，企业必须按照税法的相关规定，认真“种好”职工福利费这块“责任田”，不能认为在工资薪金总额14%以内列支的职工福利费就是企业可以自主决定的“自留地”。笔者认为，为防止相关涉税风险，企业应主要把握两点：一是企业不能放松对职工福利费列支内容的会计核算要求，严格做到单独设置账册、准确核算。二是严格遵守税法对税前扣除支出合理性、合规性的要求，做到以下两方面：企业从外部购买的属于应由职工福利费列支的商品和对外发生的相关费用等均应取得合法票据，对应取得而没有取得的，企业应主动进行纳税调整；直接支付给企业内部职工的支出，如对内部发生的困难职工补助费、独生子女费、安家费、抚恤费、丧葬费等，无法取得发票的，企业需提供相关的文件依据和书面证据，包括相关费用发放的文件依据、标准(包括内部的或外部的)，申请人的申请、相关领款人的签字手续及企业管理层的批准手续等。

二、按工资薪金总额14%列支职工福利费是最高限额

税法规定，允许税前列支的职工福利费不能超过允许税前扣

除的工资薪金支出总额的14%，实际发生额超过允许税前扣除工资薪金总额14%的部分，需进行纳税调整。但是，企业还应注意以下风险点：

- 1.如果企业的工资薪金实际支出总额经纳税检查后调减的，则允许按照工资薪金支出总额14%税前列支的职工福利费的最高限额也应进行相应的调减。

- 2.如果企业平时按照工资薪金14%的比例先预提职工福利费后再使用，至年末仍有未使用的贷方余额，则企业应先就余额部分在所得税汇算清缴时调整纳税，而且纳税调整的金额还必须加上未通过预提账户核算直接列入成本、费用的职工福利费，避免因遗漏带来的涉税风险。

- 3.如果按照工资薪金14%预提职工福利费的账户年终出现借方余额(超支)，则企业不能仅简单认为预提数没有超支，还必须考虑是否存在未通过预提账户直接列入成本、费用的职工福利费，同时更不能将借方余额直接转入成本费用，以免造成不必要的混乱及可能的涉税风险。

三、注意税前扣除职工福利费的范围

尽管税法和会计对职工福利费范围的规定在理论上基本一致，但具体实际执行中仍有差异。对于税法和会计上存在差异的职工福利费支出，企业会计处理上可按照会计相关规定执行，对超过税法规定的列支范围、标准和对象列支的职工福利费应主动进行纳税调整，防止不必要的涉税风险。

对税法有明确规定的职工福利费，不管会计上如何规定，均应该按照税法的规定执行；对税法没有规定但会计有规定的，可以按照会计规定进行处理，税务机关应该认可；对税法和财务均未有明确规定、但从性质上判断确属职工福利费的，会计处理上可以先计入职工福利费支出，在年终汇算清缴前，应作为问题请示主管税务机关，以税务机关的答复意见为准。但需注意的是，企业不能将应由个人负担的费用作为职工福利费由单位报销，不能扩大福利费的开支范围。

四、注意正确理解税法对职工福利费“单独设置账册”的要求

国税函[2009]3号文规定,企业必须对列支的职工福利费“单独设置账册”进行会计核算,但对如何“单独设置账册”进行会计核算的问题,该文没有明确说明。事实上,一些企业仅有的几张纸的福利费账页不仅不便于装订,也不便于使用和保管。笔者认为,执行《企业会计准则》和《小企业会计准则》的企业应该专门在“应付职工薪酬”账户下单独设置核算职工福利费二级明细账户,有条件的最好再按照职工福利费的不同性质进行必要的三级明细核算,全面、清晰、准确地核算职工福利费的各项具体明细内容。但必须注意的是,账户设置需征得主管税务机关的认可,如果主管税务机关仍强调必须“单独设置账册”,那企业应将以上对职工福利费核算的各级明细账页专门装订成册,并再次征求主管税务机关的意见。

五、关于企业内部职工食堂费用的列支问题

企业内部职工食堂费用列支是对职工福利费涉税问题讨论的重点和难点,主要有两大焦点:一是职工食堂列支的费用要不要发票?二是食堂费用的列支渠道。特别是发票问题,一些企业从农贸市场采购农副产品难以获取发票而采取“打白条”的方式报支费用。笔者认为,不管从防范涉税风险角度还是从加强企业内部控制的角考虑,企业都应该尽可能获取正规发票。同时,根据国税函[2009]3号文和《财政部关于企业加强职工福利费财务管理的通知》(财企[2009]242号)规定,企业应结合实际情况,对职工食堂职工福利费的来源、类别、列支渠道及发票等问题予以关注。

1. 各类固定资产及低值易耗品的费用列支问题。职工食堂为具备供餐条件而购买的各类设备、设施、用具及食堂设备、设施发生的维修保养费用等应由职工福利费列支,但这部分支出均需获取购买上述物品或对外支付费用的正规发票。另外,根据财企[2009]242号文的规定,企业职工食堂设备、设施计提的折旧费也应由职工福利费列支。

2. 发生的工资薪金及给食堂的经费补贴等的列支问题。食堂工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费以及支付给食堂的经费补贴,均应由职工福利费列支,这部分仅需内部结算凭证或职工签领单报支。但必须注意的是,对支付给职工食堂的经费补贴以及向职工收取的伙食费再对外用于采购,如采购各种菜肴、原材料及柴米油盐等,都必须有正规发票予以证明。

3. 统一供餐费用的列支问题。不管是职工食堂发生的对员工统一供餐的费用,还是企业未办职工食堂但仍统一供餐的支出(如统一订购的快餐费用),均应由职工福利费列支,企业均需提供为供餐而从外部购买各种原材料、配料或熟食品的正规发票。



4. 以现金形式发放误餐补贴的列支问题。如果企业未统一供餐,仅是按月给职工以现金形式发放误餐费补贴(注意:发放额度必须合理),这部分支出需凭职工的签领单报支,但应列入工资薪金总额。

5. 职工食堂经费的来源问题。尽管税法没有专门规定企业内部职工食堂经费的来源渠道、额度及税前扣除问题,但规定了企业发生的职工福利费支出不超过工资薪金总额14%的部分准予扣除,所以,企业发生的全部福利费总额不能超过工资薪金总额的14%,超过部分则需纳税调整。因此,企业应在职工福利费支出不超过工资薪金总额14%的原则下,全面预算、权衡内部各方面对福利费合理的需求额度,同时根据员工人数、供餐标准等情况分析,做好对职工福利费额度的统筹安排。

6. 关于职工福利费额度结余的问题。一些企业实际发生的职工福利费可能远不足工资薪金总额的14%,即福利费的额度有多余,为了逃避业务招待费税前扣除问题,遂将在职工食堂发生的业务招待费以职工餐费的名义列账报销,或将在外部发生的业务招待费通过食堂账户支付,并在账面以职工福利费的名义列支,这些行为存在很大的税务风险。一般而言,企业职工餐费由企业每天的就餐人数和企业自行制定的就餐补贴标准决定,有其规律性、均衡性和合理性,与企业的生产量、销售额等密切相关。

7. 关于食堂房屋建筑物折旧的列支问题。由于税法对职工食堂等福利部门房屋建筑物的折旧费究竟由何种渠道列支问题一直未予明确,实务中存在不同的做法。财企[2009]242号文将企业职工食堂的折旧费规定为由职工福利费列支,笔者认为,对此可遵循会计有规定税法没有规定的、按会计规定进行处理的原则执行。■

(作者单位:江苏大学附属医院 南通市注册会计师协会)

责任编辑 武献杰